

VOTO

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora):

Objeto da controvérsia constitucional

Senhor Presidente, a controvérsia constitucional a ser dirimida em termos de repercussão geral diz com o *“caráter taxativo da lista de serviços sujeita ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal”*. Trata-se de problema jurídico-constitucional que já foi objeto de deliberação e decisão por parte deste Supremo Tribunal Federal, em diversos julgados. Todavia, como apontou minha antecessora no feito, a Ministra Ellen Gracie, é importante a resolução desse problema no regime da repercussão geral, em razão dos efeitos decorrente deste tipo de julgamento.

A matéria igualmente já foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça sob a égide da sistemática dos recursos repetitivos. Todavia, em razão da abordagem constitucional que o litígio envolve foi reconhecida a natureza constitucional do problema e a sua repercussão, a ser solucionado no espaço deste recurso extraordinário.

Como apontei no relatório, os autos contêm dois recursos extraordinários interpostos pela instituição financeira, o primeiro contra o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Alagoas e o outro contra o acórdão do Superior Tribunal de Justiça prolatado ao exame do Recurso Especial. Apreciarei inicialmente as peculiaridades do caso concreto e, em seguida, passarei à questão objeto da repercussão geral.

Histórico da demanda

Na origem, a instituição financeira ora recorrente ajuizou ação anulatória de débito fiscal para contestar auto de infração lavrado para exigir Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS supostamente recolhido a menor no período compreendido entre outubro de 1999 e dezembro de 2003.

Em síntese, sustentou insubsistente o lançamento, seja por decorrer de atividades sujeitas exclusivamente à tributação pelo Imposto sobre Operações Financeiras - IOF, seja por não encontrar previsão na lista de serviços anexa ao Decreto-lei 406/1968, com as alterações da Lei Complementar 56/1987.

O acórdão regional pronunciou a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 08.3.2005 e afastou a tributação pelo ISS das atividades que seriam típicas operações de crédito. Mais exatamente, o Tribunal de Justiça de Alagoas considerou tributáveis pelo imposto municipal as “ **rendas de outros serviços, que incluem a compensação de cheques** ” e “ **recuperação de encargos e despesas** ” . Afastou, contudo, a sua incidência sobre “ **rendas de adiantamento a depositantes**”, “ **rendas de empréstimo** ” e “ **financiamento com abertura de crédito** ” (eSTF evento 3, fl. 401).

O Superior Tribunal de Justiça deu parcial provimento ao recurso especial, aplicando a tese por ele fixada no REspe 1.111.234/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, “ *de que a lista de serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários é **taxativa**, admitindo-se, contudo, uma **leitura extensiva de cada item**, com o fim de enquadrar serviços congêneres aos expressante previstos* ”. (destaquei).

À luz desse seu entendimento consolidado, o Superior Tribunal de Justiça afastou a tributação dos valores oriundos da atividade de compensação de cheques, nominalmente identificada pelo acórdão regional, por considerar que esta não podia ser enquadrada, nem mesmo mediante interpretação extensiva, nos itens 95 e 96 da lista anexa à LC 56/1987, só tendo vindo a ser considerada serviço tributável a partir da LC 116/2003.

Por outro lado, como se vê do item 2 da ementa do acórdão que proferiu, o STJ considerou que “ *o acórdão recorrido não especificou as atividades que englobam as rubricas tributadas ‘rendas de outros serviços’ e ‘recuperação de encargos e despesas’ . A verificação se tais contas, na espécie, correspondem, ou não, à prestação de serviços bancários tributáveis (itens 95 e 96 da Lista Anexa ao DL 406/68) implica reexame de fatos e provas, o que é vedado pela via do recurso especial em face do que dispõe a Súmula 7/STJ* ”.

Recurso contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça

O recurso extraordinário interposto contra o acórdão do STJ tem por objetivo afastar a incidência do ISS sobre as rubricas “rendas outros serviços” e “recuperação de encargos e despesas” (evento 5, fl. 51), não

merecendo conhecimento, pois as alegadas violações da Constituição não teriam surgido no julgamento por ele efetuado, e sim no encetado pelo Tribunal de Justiça de Alagoas.

Com efeito, o STJ sequer examinou se as duas rubricas seriam mesmo tributáveis pelo ISS. Limitou-se a apontar a impossibilidade de proferir decisão sobre a questão sem exame da prova dos autos, diante da ausência no acórdão regional de maiores informações sobre a verdadeira natureza das verbas, que não pode ser depreendida de expressões vagas como os seus nomes.

A única violação passível de se reputar surgida no julgamento do Superior Tribunal de Justiça seria aquela relativa à alegada insuficiência da decisão dos embargos de declaração, mas quanto ao ponto sequer foi alegada a existência de repercussão geral. **Só se sustentou a existência de repercussão geral quanto ao caráter taxativo ou não da lista de serviços**, mas, repito, quanto ao ponto, a alegada violação teria surgido no acórdão regional, e não no STJ.

Ante o exposto, **não conheço do recurso extraordinário interposto contra o acórdão do STJ**.

Recurso contra o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Alagoas

O recurso extraordinário interposto contra o acórdão do TJAL (eSTF evento 3, fls. 105-26) sustenta violação dos arts. **5º, LV, 153, V, e 156, III, da Constituição**. Na síntese do próprio recorrente (eSTF evento 3, fls. 126-7):

“- O **artigo 156, III**, da Constituição Federal, permitindo a incidência do ISS sobre atividades que **não configuram uma prestação de serviços**, na acepção do termo utilizada por aquele dispositivo constitucional e que, de qualquer sorte, **não se encontram definidas como tal pela lei complementar** vigente à época dos supostos fatos geradores;

- O **artigo 153, V, da Constituição Federal**, permitindo a tributação indireta de operações de caráter financeiro por seus **meios, instrumentos e etapas**, cuja competência tributária, tal dispositivo outorgou com exclusividade à União; e

- o **artigo 5º, LV, da Constituição**, por malferimento do princípio do contraditório e ampla defesa” (destaques constam do original).

Examino, inicialmente, as alegadas violações dos **art. 5º, LV, e 153, V**, da Constituição. Àquela do **art. 156, III**, dedicarei item específico, já que em relação a ela é reconhecida repercussão geral, impondo-se definição de tese jurídica.

No tocante à suposta violação do art. 5º, LV, da Constituição, tendo o acórdão recorrido estabelecido (eSTF evento 2, fl. 200) que “ *os documentos de fls. 43/136, juntados pelo Autor, ora Apelado, foram suficientes para formar o convencimento* ”, o reconhecimento da violação dos direitos fundamentais processuais do contraditório e da ampla defesa pela não realização de prova pericial demandaria reexame da prova dos autos. Aplicação da Súmula 279/STF. Não bastasse, este Tribunal afirmou a ausência de repercussão geral quanto às pretensas afrontas ao art. 5º, LV, ao exame do tema 660 da repercussão geral, no ARE 748.371-RG, Relator Ministro Gilmar Mendes (DJ 1.8.2013).

Já quanto ao **art. 153, III**, da Constituição Federal, verifico ausente o seu prequestionamento. O acórdão recorrido excluiu parte da autuação por dizer respeito a atividades já tributadas pelo IOF, mas fê-lo com exame apenas de dispositivos do Decreto 6.306/2007, ausente exame do tratamento constitucional desse imposto da União.

Questão submetida ao regime da repercussão geral

A controvérsia constitucional posta para deliberação foi definida, quando do reconhecimento de sua repercussão geral (Tema 296), nos seguintes termos:

“Caráter taxativo da lista de serviços sujeita ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal”.

O enunciado, a rigor, com a devida vênia, ressent-se de precisão, pois sugere que o art. 156, III, da Constituição Federal se refere a uma lista de serviços sujeitos ao ISS, o que não é correto. O dispositivo prevê apenas que “ *compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar* ”.

A lei complementar não necessariamente teria de adotar a técnica da elaboração de uma lista dos serviços tributáveis, como fez a vigente LC 123 /2006 e, antes dela, o DL 406/1968. Em tese, poderia ela definir esses serviços

de maneira diversa, como já, inclusive, aconteceu no passado, com o revogado art. 71 do Código Tributário Nacional, cuja última redação transcrevo para simples efeito de exemplificação:

“Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos deste artigo considera-se serviço:

I - locação de bens móveis;

II - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;

III - jogos e diversões públicas;

IV - beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

V - execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulica ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos assim como as respectivas subempreitadas;

VI - demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos.

§ 2º Os serviços a que se refere o inciso IV do parágrafo anterior, quando acompanhados do fornecimento de mercadorias, serão considerados de caráter misto, para efeito de aplicação do disposto no § 3º do art. 53, salvo se a prestação de serviço constituir seu objeto essencial e contribuir com mais de 75 % (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade.”

Por outro lado, **se as listas de serviços trazidas pela LC 116/2003 e pelo DL 406/1968 são taxativas ou meramente exemplificativas seria uma questão de interpretação da lei** e não da Constituição Federal. Essa questão legal, como afirmado, foi objeto de julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, realizado sob o rito dos recursos repetitivos. Transcrevo a respectiva ementa, com a exposição das razões de decidir do julgado:

“TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS BANCÁRIOS. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.

2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

(REsp 1.111.234/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe 08.10.2009)

A questão constitucional a ser resolvida no caso ora em deliberação coloca-se da seguinte forma: diante da autonomia dos entes tributantes, poderia o legislador complementar nacional validamente elaborar uma lista taxativa de serviços que seriam os únicos tributáveis pelo ISS?

O que teria a Constituição pretendido quando, ao instituir a competência tributária do Município para tributar serviços, nos termos do art. 156, III, usou a expressão “ *definidos em lei complementar* ”? Essa fórmula, aliás, já havido sido anteriormente adotada pelo art. 24, II, da Emenda 1/1969 e pelo art. 25, II, da Constituição de 1967.

Teria a Constituição pretendido apenas que lei complementar definisse o que se entende por serviços? Não parece razoável esse entendimento, pois a Constituição não adotou esse caminho quanto a outros conceitos tradicionais do Direito Privado por ela utilizados para definir competências tributárias. Por exemplo, a Constituição, ao prever, no seu art. 155, II, a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ICMS não estabeleceu que lei complementar definiria o que se entende por “ *operações relativas à circulação de mercadorias* ”. Mais especificamente, ao prever a incidência do mesmo imposto sobre as “ *prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal* ”, a Constituição não remeteu sua definição a lei complementar.

Ademais, se insuficientes as definições do Direito Privado, espaço para melhor conceituação por lei complementar, deveria, a partir da previsão do art. 146, III, “a”, ser atribuída à lei das normas gerais de direito tributário a competência para definir os fatos geradores dos impostos instituídos na Constituição:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição** de tributos e de suas espécies, bem como, **em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores**, bases de cálculo e contribuintes;

Teria, então, a lei complementar referida na parte final do inciso III do art. 156 a função de solucionar conflitos de competência entre os entes políticos da Federação? Com efeito, a lei complementar tem esta importante função, mas para tanto bastaria a previsão geral, consignada na seção da Constituição destinada aos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, mais exatamente no art. 146, I:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios:

[...]

Nesse cenário normativo, se a lei prevista na parte final do inciso III do art. 156 não tem a função de definir o que sejam serviços, o seu verdadeiro objetivo consiste em determinar que a lei complementar estabeleça, dentre o universo de serviços, quais os que serão tributáveis pelo ISS.

A Constituição Federal quanto ao ponto fez uma escolha pragmática, de maneira a evitar que, a todo momento, houvesse dúvida se determinada operação econômica seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias, especialmente tendo em conta que as prestações de serviços muitas vezes se fazem de acompanhar de alguma entrega de mercadoria e que operações de circulação de mercadorias podem ter um componente de serviços envolvido.

As operações dos restaurantes ou de reforma de edifícios, por exemplo, economicamente envolvem tanto componentes de prestação de serviços como de fornecimento de mercadorias, cabendo à lei complementar definir como serão consideradas: prestação de serviços, circulação de mercadorias ou um misto de ambas.

Aliomar Baleeiro, Ministro desta Suprema Corte de 1965 a 1975 e reconhecido Professor na área de Finanças e Direito Tributário, à luz da ordem constitucional anterior, mas diante de previsão constitucional materialmente idêntica, já afirmava que seria inconstitucional a taxação pelo ISS de serviço não compreendido na lista trazida no DL 406/1968:

15. A LISTA É TAXATIVA

O CTN, no art. 71, já revogado, depois de referir-se especialmente a algumas categorias de serviços, abrangia, de modo genérico, todos

os demais, numa cláusula bastante compreensiva: “demais formas de fornecimento de trabalho com ou sem utilização de máquinas, ferramentas e veículos” (art. 71, § 1º, VI). Assim, a regra geral e clara era a de que todo serviço, menos o de transporte e comunicações da União, ou os reservados por lei complementar aos Estados, poderia ser tributado pelos Municípios, desde que prestados por empresa ou trabalhador autônomo.

O art. 8º do Decreto-lei nº 406, restringindo a receita dos Municípios em favor do Estado, seguiu rumo diverso: seriam tributáveis pelo imposto municipal de serviços, e só por ele, os constantes da lista integrante desse diploma. Estes serviços constantes da lista não pagam senão o tributo municipal, “ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”. Todavia, tolerou o ICM nos fornecimentos de alimentos, bebidas e outras mercadorias pelas casas de diversões (item X da lista), hotéis e estabelecimentos de hospedagem (item XXI) etc. Todo serviço não incluído na lista, se envolver emprego de mercadorias, será englobado no valor destas, para sofrer o ICM, e só este.

São inconstitucionais os dispositivos municipais que tributam todo e qualquer serviço não previsto na lista do Decreto-lei nº 834. Na opinião geral, a lista a que se referem o art. 24, II, da CF e o art. 8º do Decreto-lei nº 834/1969 é taxativa: tributáveis serão só os serviços nela mencionados, embora cada item dessa lista comporte interpretação ampla e analógica.” (Baleeiro, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado**. 14ª edição, Forense, 2018, atualizado por Derzi, Misabel).

De mais a mais, registro que o DL 834/1969 objeto de argumentação por Aliomar Baleeiro havia alterado a redação do DL 406/1968, estabelecendo nova lista de serviços.

Esta Suprema Corte, em diversas oportunidades, confrontou-se com esse problema jurídico-constitucional, quando definiu interpretação jurídica no sentido do caráter taxativo da lista de serviços. Nessa linha decisória, os precedentes judiciais abaixo relacionados:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO.

I. - **É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos.** Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87.

II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87.

IV. - RE conhecido e provido.”

(RE 361.829, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006)

Peço vênia para transcrever excertos do voto do Ministro Carlos Velloso, que na sua justificativa elabora uma resenha completa do desenvolvimento jurisdicional da questão no âmbito deste Supremo Tribunal Federal :

“A Lei Complementar 116, de 2003, é a que disciplina, hoje, o ISS. Antes desta, era o Decreto-lei 406, de 31.12.68, recebido pela CF/88, que disciplinava o citado tributo, cuja lista anexa de serviços foi atualizada pela Lei Complementar 56, de 15.12.87, e pela Lei Complementar 100, de 22.12.99.

No caso, cuidamos da lista da Lei Complementar 56, de 1987.

O ISS é um imposto municipal. É dizer, ao Município competirá instituí-lo (CF, art. 156, III). Todavia, está ele jungido à norma de caráter geral, vale dizer, à lei complementar que definirá os serviços tributáveis, lei complementar do Congresso Nacional (CF, art. 156, III).

Isto não quer dizer que a lei complementar possa definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços. No conjunto de serviços tributáveis pelo ISS, a lei complementar definirá aqueles sobre os quais poderá incidir o mencionado imposto.

Bons juristas sustentam que a lista anexa à lei complementar definidora dos serviços tributáveis não é taxativa.

Sacha Calmon, por todos, leciona que a Constituição vigente não autorizaria interpretação no sentido de que a lista é taxativa.

[...]

Divirjo do ilustre tributarista.

A Constituição, no art. 156, III, estabelece que compete aos Municípios instituir imposto sobre ‘ *serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar* ’.

O texto precisa ser analisado com cautela.

Os serviços que poderão ser tributados pelo ISS são, em princípio, todos os serviços, menos os que estão compreendidos no art. 155, II. Mas o citado preceito constitucional, inciso III do art. 156, acrescenta a cláusula ‘definidos em lei complementar’. É dizer, todos os serviços

definidos em lei complementar, menos os compreendidos no art. 155, II, poderão ser objeto do ISS .

Dir-se-á que estamos fazendo interpretação gramatical. Não. A interpretação é sistemática e teleológica. É que **a lei complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas (CF, art. 146, I) . E isto ocorre em obséquio ao pacto federativo** , princípio fundamental do Estado e da República (CF, art. 1º), erigido, pelo constituinte originário, em cláusula pétrea ou limitação material ao constituinte derivado (CF, art. 60, § 4º, I). A norma constitucional tem por finalidade, portanto, afastando conflitos entre pessoas políticas que compõem o Estado Federal, garantir, no campo da repartição da competência tributária, estabilidade ao pacto federativo.

Não obstante as magníficas lições de Geraldo Ataliba, Cleber Giardino, Ayres Barreto, Roque Carrazza, Sacha Calmon, dentre outros eminentes juristas, não adoto a doutrina que defende que a lista de serviços é exemplificativa. Confesso que já me inclinei pela adoção dessa doutrina. Veja-se, por exemplo, o meu voto na AC 13 O-QO/RJ.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal orienta-se, de longa data, pela taxatividade da lista : RE 71.177/SP, Ministro Rodrigues Alckmin, RTJ 70/121; RE 77.183/SP, Ministro Aliomar Baleeiro, RTJ 73/490; RE 100.858/PE, Ministro Carlos Madeira, RTJ 117/214; RE 90.183/SP, Ministro Thompson Flores, RTJ 93/404; RE 105.477/PE, Ministro Francisco Rezek, RTJ 115/925. Neste, o Supremo Tribunal deixou expresso que, apesar de limitativa e não exemplificativa a lista, cada um dos seus tópicos comporta interpretação ampla. Mais: RE 91.737/MG, Ministro Décio Miranda, RTJ 97/3 57; re 75.952, Ministro Thompson Flores, RDA 118/115; RE 87 . 931 /rs , Ministro Xavier de Albuquerque, RTJ 89/281; RE 144.795/SP, Ministro Ilmar Galvão, RTJ 150/872; RE 100.858/PE, Ministro Carlos Madeira, RTJ 117/214; RE 114.354/RJ, Ministro Carlos Madeira, RTJ 125/876; RE 103.909/MG, Ministro Moreira Alves, RTJ 114/363; RE 81.621/SP, Ministro Leitão de Abreu, RTJ 78/928.”

Compartilho a razão de decidir posta pelo Ministro Carlos Velloso de que o fato da lei complementar definir os serviços tributáveis pelo imposto municipal “ *não quer dizer que a lei complementar possa definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços* ” – e existe alegação da recorrente neste sentido. Não foi rigorosamente adotada por esta Suprema Corte, pelo menos não o sentido de serviços como apenas aquilo que assim seria considerado pelo Direito Privado.

Nesse sentido, reporto-me aos julgamentos, ambos em regime de repercussão geral, do RE 592.905, de relatoria do Ministro Eros Grau, e do RE 651.703, de relatoria do Ministro Luiz Fux, em que examinadas as incidências do ISS, respectivamente, sobre as operações de arrendamento mercantil e sobre aquelas das empresas de planos privados de assistência à saúde.

Reproduzindo posição externada pelo Ministro Ilmar Galvão, citado pelo Min. Eros Grau em seu voto no RE 592.905, constou como um dos fundamentos da justificativa do acórdão do RE 651.703:

“ 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS ”

(RE 651.703 – Repercussão Geral, Rel. Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29.9.2016, DJe de 26.4.2017).

Assim, embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviço tudo aquilo que queira, a jurisprudência admite que ela o faça em relação a certas atividades econômicas que não se enquadram diretamente em outra categoria jurídica tributável.

Menciono alguns outros precedentes no sentido da taxatividade da lista de serviços, de que se extrai conclusão no sentido de que a regra constitucional prescreve que lei complementar estabelecerá quais são os serviços tributáveis pelo ISS:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. LEI COMPLEMENTAR N. 56/87. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. CARÁTER TAXATIVO. SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL. EXCLUSÃO. HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 2. **O Supremo Tribunal Federal, estabelecida a compreensão de que a lista de serviços anexa à LC n. 56/87 é taxativa**, fixou jurisprudência no sentido de que os itens ns. 44, 46 e 48, da citada lista, excluam da tributação do ISS determinados serviços praticados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco

Central. Não se teria, no caso, isenção heterônima --- o que é expressamente vedado pelo artigo 151, III, da CB/88 ---, mas sim hipótese de não-incidência do tributo municipal. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 464.844 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma, *DJe* de 09.5.2008)

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - CARÁTER TAXATIVO DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87 - IMPOSSIBILIDADE DE O MUNICÍPIO TRIBUTAR, MEDIANTE ISS, CATEGORIA DE SERVIÇOS NÃO PREVISTA NA LISTA EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - EXCLUSÃO, DE REFERIDA LISTA, PELA UNIÃO FEDERAL, DE DETERMINADOS SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DESSA EXCLUSÃO NORMATIVA - NÃO-CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA - INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO ART. 151, III, DA VIGENTE CONSTITUIÇÃO - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - Não se revelam tributáveis, mediante ISS, serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, eis que esse tributo municipal não pode incidir sobre categoria de serviços não prevista na lista elaborada pela União Federal, anexa à Lei Complementar nº 56/87, pois mencionada lista - que se reveste de taxatividade quanto ao que nela se contém - relaciona, em "numerus clausus", os serviços e atividades passíveis da incidência dessa espécie tributária local. Precedentes. - As ressalvas normativas contidas nos itens ns. 44, 46 e 48 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 56/87 - que excluem, do âmbito de incidência do ISS, determinadas atividades executadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central - não configuram concessão, pela União Federal, de isenção heterônoma de tributo municipal, expressamente vedada pela vigente Constituição da República (art. 151, III). - Essa exclusão de tributabilidade, mediante ISS, das atividades executadas por referidas instituições qualifica-se como situação reveladora de típica hipótese de não-incidência do imposto municipal em causa, pois decorre do exercício, pela União Federal, da competência que lhe foi outorgada, diretamente, pela própria Carta Federal de 1969 (art. 24, II), sob cuja égide foi editada a Lei Complementar nº 56/87, a que se acha anexa a lista de serviços a que alude o texto constitucional. Precedentes. (RE 450.342 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, *DJ* 03.8.2007)

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LEI COMPLEMENTAR 56/87. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. CARÁTER TAXATIVO. SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL. EXCLUSÃO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SUPRIMENTO DE OMISSÃO. INEXISTÊNCIA DE EFEITO MODIFICATIVO. DESNECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PARA IMPUGNAÇÃO. NÃO-VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. ENCAMINHAMENTO AO PLENÁRIO. COMPETÊNCIA DA TURMA. DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE POR ÓRGÃO FRACIONÁRIO DO STF. VIOLAÇÃO À RESERVA DE PLENÁRIO. AUSÊNCIA. 1. **O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a lista de serviços anexa à Lei Complementar 56/87 é taxativa**, consolidando sua jurisprudência no sentido de excluir da tributação do ISS determinados serviços praticados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, não se tratando, no caso, de isenção heterônoma do tributo municipal. [...] (RE 361.829 ED, Rel. Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe de 19.3.2010)

Reconhecida a constitucionalidade da opção do legislador complementar de elaborar lista taxativa dos serviços, remanesce a indagação: essa lista poderia, de forma constitucionalmente válida, receber interpretação extensiva ou ampliativa, na direção do repetitivo do Superior Tribunal de Justiça, que entendeu que “*é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres*”?

Entendo que a resposta é afirmativa. Em primeiro lugar, observo que o § 4º do art. 1º da LC 116/2003 prevê que “*a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado*”. Consabido que os efeitos jurídicos de um fenômeno dependem daquilo que ele é realmente, e não do nome a ele atribuído pelas partes.

Por outro lado, as listas de serviços, tanto da LC 116/2003, quanto do DL 406/1968, por diversas vezes se socorrem da fórmula “e congêneres”. Cito alguns exemplos da lista do DL 406/1968, na redação dada pela LC 56/1987:

1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres;

16. Desinfecção, imunização, higienização, desratização e congêneres;

29. Datilografia, estenografia, expediente, secretaria em geral e congêneres;

Na mesma linha, alguns exemplos da lista da LC 116/2003:

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.

Também para permitir a obtenção de interpretação mais ampla, as listas recorrem a expressões como “ *de qualquer natureza* ”, “ *de qualquer espécie* ” e “ *entre outros* ”. Por outro lado, para evitar eventuais interpretações reducionistas, por vezes configuram “inclusive” (como no item 1.04 da lista de serviços vigente, que registrar “ *elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos* ”).

Não vislumbro a existência de obstáculo constitucional contra essa técnica legislativa . Excessos interpretativos, seja da parte do Fisco, seja do contribuinte, sempre poderão ocorrer, mas o acesso ao Poder Judiciário para solucionar as eventuais controvérsias é resposta institucional para a resolução dessas.

Nessa linha argumentativa, a manifestação do Procurador-Geral da República:

Em suma, há de se reconhecer que a lista de serviços sujeitos ao ISS é taxativa; todavia, quando as características da atividade que se pretende tributar não são estranhas às características das atividades próprias dos serviços listados em lei, mas inerentes à natureza desses serviços, ou seja, constituam mera variação do aspecto material da hipótese de incidência, há de se permitir a incidência do ISS sem que a Administração Tributária incorra, com isso, em tributação inconstitucional.

Quanto ao caso concreto, o recorrente volta-se contra o fato do Tribunal de Justiça de Alagoas ter considerado tributáveis pelo ISS as rubricas "

rendas de outros serviços " e *" recuperação de encargos e despesas "*, considerando-as enquadráveis nos itens 95 e 96 da lista anexa ao DL 406/1968, na redação dada pela LC 56/1987, que transcrevo:

95. Cobranças e recebimentos por conta de terceiros, inclusive direitos autorais, protestos de títulos, sustação de protestos, devolução de títulos não pagos, manutenção de títulos vencidos, fornecimentos de posição de cobrança ou recebimento e outros serviços correlatos da cobrança ou recebimento (este item abrange também os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central);

96. Instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central: fornecimento de talão de cheques; emissão de cheques administrativos; transferência de fundos; devolução de cheques; sustação de pagamento de cheques; ordens de pagamento e de crédito, por qualquer meio; emissão e renovação de cartões magnéticos; consultas em terminais eletrônicos; pagamentos por conta de terceiros, inclusive os feitos fora do estabelecimento; elaboração de ficha cadastral; aluguel de cofres; fornecimento de segunda via de avisos de lançamento de extrato de contas; emissão de carnês (neste item não está abrangido o ressarcimento, a instituições financeiras, de gastos com portes do Correio, telegramas, telex e teleprocessamento, necessários à prestação dos serviços);”

No tocante ao fato do acórdão recorrido ter considerado possível enquadrar nos dois itens da lista as rubricas litigiosas, o recurso não merece provimento à luz do entendimento acima exposto *de que é constitucional a adoção da sistemática de lista taxativa, ainda que sujeita a interpretação extensiva, dos serviços tributáveis pelo ISS.*

Se esse enquadramento foi feito de maneira correta é questão de que não se pode conhecer em recurso extraordinária, seja porque eventual violação da Constituição seria meramente reflexa, seja porque, não tendo o acórdão recorrido especificado as atividades exatas estariam compreendidas sob os títulos genéricos de *" rendas de outros serviços"* e *"recuperação de encargos e despesas "*, a revisão da conclusão do seu enquadramento nos itens 95 e 96 da lista de serviços do DL 406/1968 demandaria revolvimento da matéria fática.

Conclusão

Ante o exposto, **não conheço** do recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e, sucessivamente,

conheço parcialmente daquele oferecido contra o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas, mas **nego-lhe provimento**.

Com relação à repercussão geral, proponho seja fixada a seguinte **tese** :

É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.

É como **voto** .

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 20:30